

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
CAMPUS SERTÃO – UNIDADE ACADÊMICA DE SANTANA DO IPANEMA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CLEVITON VILAR FIRMINO DA SILVA

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA PARA AVALIAR A
EXECUÇÃO DO ERÁRIO MUNICIPAL**

Santana do Ipanema
2014

CLEVITON VILAR FIRMINO DA SILVA

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA PARA AVALIAR A
EXECUÇÃO DO ERÁRIO MUNICIPAL**

Monografia apresentada para aprovação na disciplina de Trabalho de Conclusão como requisito final de obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Alagoas – UFAL Campus Sertão - Unidade Acadêmica de Santana do Ipanema.

Orientadora: Prof^a. MSc. Patrícia Brandão
Barbosa da Silva

Santana do Ipanema
2014

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Unidade Santana do Ipanema
Bibliotecária Responsável: Rafaela Lima de Araújo – CRB4 - 2058

S586s Silva, Cleviton Vilar Firmino da.
 Sistema de controle interno como ferramenta para avaliar a execução do
 erário municipal / Cleviton Vilar Firmino da Silva.. - 2014.
 52 f.
 Orientadora: Patrícia Brandão Barbosa da Silva.
 Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis) -
 Universidade Federal de Alagoas. Unidade Santana do Ipanema. Curso de
 Ciências contábeis. Santana do Ipanema, 2014.
 Bibliografia: f. 50-52

1. Controle interno. 2. Gestão pública. 3. Segurança. I. Título.

CDU: 657

CLEVITON VILAR FIRMINO DA SILVA

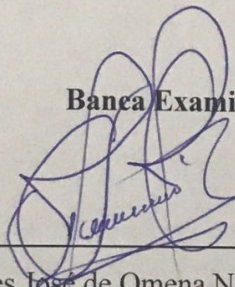
**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA PARA AVALIAR A
EXECUÇÃO DO ERÁRIO MUNICIPAL**

Monografia submetida ao corpo docente da
Universidade Federal de Alagoas – UFAL Campus
Sertão - Unidade Acadêmica de Santana do Ipanema e
aprovada em 24 de novembro de 2014, com nota 10.

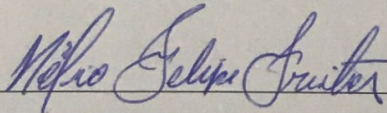
Patrícia Brandão Barbosa da Silva

Msc. Patrícia Brandão Barbosa da Silva, UFAL, Orientadora.

Banca Examinadora



Msc. Alcides José de Omena Neto, UFAL, Examinador.



Esp. Helio Felipe Freitas de Almeida Silva, UFAL, Examinador.

Dedico esse trabalho a minha esposa, a minha mãe e ao meu irmão como forma de agradecimentos por toda dedicação que tem tido comigo em todos os momentos da minha vida. Dedico também a Deus por mais esse degrau que acabo de subir, pois sem ele não teria sido possível a concretização desse sonho.

AGRADECIMENTOS

A Deus por toda a força e paciência que tem me dado e nunca ter me deixado desistir em todos os momentos difíceis que vivenciei. Grandes foram às dificuldades em decorrência de uma vida corrida: trabalho e faculdade, mas sempre tu me destes sabedoria para escolher as melhores de conseguir vencer as dificuldades. Todas as dificuldades que passei servil para ser uma pessoa mais humilde e saber que há limitações, mas nunca impossibilidade.

A minha esposa por toda paciência, atenção e carinho. Por todas as palavras de motivação que recebi antes e durante a faculdade, sem falar nas discussões e correções a cerca do trabalho.

A minha mãe/pai por todo carinho e atenção que sempre me deu, por sempre acreditar que sou capaz de alcançar meus objetivos. Sempre me ensinou que a construção dos nossos sonhos deve ser erguida com blocos de sabedoria, esforço e dedicação e NUNCA com lágrimas ou sofrimento do nosso semelhante.

Ao meu irmão pela atenção que sempre teve por mim, sempre dando força e me fazendo acreditar que eu era capaz se chegar até o fim.

A minha tia Lia e ao meu primo André pelas palavras de motivação que me enchiam de esperança e coragem para seguir em frente e por acreditarem em mim.

Ao Antonio José pela paciência e compreensão nos momentos em que precisei me ausentar do trabalho em decorrência da faculdade e pelo empréstimo dos livros.

Ao meu primo Danyllo Anderson pelas palavras que me encorajam a seguir meu caminho e vencer na vida.

Ao Daniel que sempre me apoiou nos momentos difíceis vivenciados na faculdade e que nunca me deixou "na mão", seja na vida acadêmica ou na vida pessoal, amizade que levarei para o resto da vida.

A minha mestre orientadora Patrícia Brandão pela paciência e conhecimento compartilhado durante o curso e na elaboração do meu TCC. Meu muito obrigado!

Aos amigos de sala pelos momentos de descontração e amizade, em especial a Janieide e Hosana, duas pessoas que carregarei no meu coração, sei que essa amizade será para SEMPRE.

A todos os professores que contribuíram para o meu desenvolvimento como ser humano e como acadêmico, foram vários ensinamentos absorvidos e que levarei comigo por toda a vida.

A todos que fazem a UFAL Santana do Ipanema pela dedicação e sempre buscam fazer o melhor para essa unidade.

"Seja você quem for, seja qual for à posição social que você tenha na vida, a mais alta ou a mais baixa, tenha sempre como meta muita força, muita determinação e sempre faça tudo com muito amor e com muita fé em Deus, que um dia você chega lá. De alguma maneira você chega lá." – Ayrton Senna

"Se você não construir seus sonhos, outra pessoa irá contratá-lo para construir os dela." - Autor desconhecido

RESUMO

O Sistema de Controle Interno Municipal tem a função de avaliar de forma concomitante os procedimentos e atos administrativos, a fim de garantir o cumprimento dos princípios e leis. Nesse sentido, o objetivo desse trabalho é identificar as ferramentas utilizadas pelo Controle Interno e a existência deste em alguns municípios do Estado de Alagoas. Para a construção da presente pesquisa foram selecionadas fontes pertinentes ao tema, principalmente bibliografias com abordagens de especialistas e profissionais da área e aplicação de um questionário em seis municípios alagoanos para saber se as Prefeituras têm um Sistema de Controle Interno. Como resultado, a maior parte dos municípios pesquisados conta com o Controle Interno, porém, de forma terceirizada. O município que não tem o auxílio do Controle Interno está sujeito a falhas em seus procedimentos e atos administrativos, pois as ações por ele praticadas, sem o devido acompanhamento, poderão acarretar complicações para o gestor e, conseqüentemente, para o município.

Palavras-chave: Controle Interno. Gestão. Segurança. Ferramentas.

ABSTRACT

The Municipal Internal Control System has the function assess concomitantly procedures and administrative acts in order to ensure compliance with the principles and laws. In this sense, the objective of this work is to identify the tools used by the Internal Control and the existence of this in some municipalities in the state of Alagoas. For the construction of this research were selected sources relevant to the topic, mainly bibliographies approaches with experts and professionals and application the questionnaire in six municipalities Alagoas to see if the local governments have an Internal Control System. As a result, most of the surveyed municipalities has the Internal Control, however, outsourced. The city that does not have the help of the Internal Control is subject to flaws in its procedures and administrative acts, since the actions practiced by him without proper monitoring, can lead to complications for the manager and, consequently, to the municipality.

Keywords: Internal Control. Management. Security. Tools.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Existência do Controle Interno	44
Gráfico 2 - Controle próprio ou terceirizado	44
Gráfico 3 - Função do Controle.....	45
Gráfico 4 - Obrigatoriedade do Controle.....	45
Gráfico 5 - Ferramenta de auxílio à gestão.....	46
Gráfico 6 - Ferramenta de gestão	46

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Objetivo	13
1.1.1 Objetivo Geral	13
1.1.2 Objetivos Específicos	13
1.1.3 Metodologia.....	13
2 FERRAMENTAS DE AVALIAÇÃO E ACOMPANHAMENTO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ORIGEM E EVOLUÇÃO NO BRASIL.....	14
2.1 Significado do Controle, Origem e Evolução.....	14
2.2 Ferramenta de Avaliação na Administração Pública.....	16
2.3 Mudança na forma de gestão pública: a passagem de execução do orçamento para resultado	17
2.4 Transparência no Gasto Público	19
3 ESTRUTURA BÁSICA E PRINCÍPIOS NORTEADORES DO CONTROLE INTERNO	21
3.1 Conceito Estrutural	21
3.2 Vontade Política	22
3.3 Estrutura Física	23
3.4 Corpo Técnico de Servidores	24
3.5 Princípios do Sistema de Controle Interno	25
3.5.1 Segurança Razoável.....	25
3.5.2 Organização	26
3.5.3 Integridade e Competência	26
3.5.4 Acompanhamento dos Controles.....	27
3.5.5 Sistemas de Autorização e Execução	27
3.5.6 Registro Oportuno	28
3.5.7 Segregação de Funções.....	28
3.5.8 Acesso Restrito	29
3.5.9 Determinação das Responsabilidades.....	29
3.5.10 Normatização.....	29
3.5.11 Comunicação Interna.....	30
3.5.12 Cumprimento da Legislação.....	30

3.5.13 Proteção dos Ativos	30
3.5.14 Relação custo/benefício	31
3.5.15 Treinamento e rodízio de funcionários	31
3.5.16 Instruções devidamente formalizadas	31
3.5.17 Controles sobre as transações	32
3.5.18 Aderência às diretrizes e normas legais	32
4 PREVISÃO LEGAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	33
4.1 Constituição Federal	33
4.2 Lei n.º 4.320/1964	34
4.3 Lei Complementar n.º 101/2000	34
5 OBJETIVOS, FERRAMENTAS E COMPETÊNCIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	36
5.1 Objetivos do Controle Interno	36
5.2 Ferramentas do Controle Interno	38
5.3 Orientação	39
5.4 Autorização	39
5.5 Auditorias Internas	39
5.6 Momento de Efetuar o Controle	40
5.7 Prévio	40
5.8 Dupla Verificação	40
5.9 Concomitante	41
5.10 Posterior	41
5.11 Identificação de Eventos de Risco	42
5.12 Avaliação de Risco	42
5.13 Resposta ao Risco	42
5.14 Indicadores de Desempenho	43
5.15 Competência Pelo Controle Interno	43
6 ANÁLISE DO QUESTIONÁRIO APLICADO	44
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS	48
REFERÊNCIAS	50

1 INTRODUÇÃO

O governo, cada vez mais, tem se preocupado em aplicar e zelar o erário de maneira mais eficiente, eficaz e econômica possível, pois é dele o dever de viabilizar sistemas que possam atender as necessidades dos gestores e da população sendo este o objetivo fim. Uma das formas que o governo encontrou de proteger o patrimônio foi tornar público suas receitas e despesas, ou seja, deu ao cidadão o poder de fiscalizar as aplicações e gastos dos seus governantes.

Além de tornar público suas ações o governo criou um sistema que assegurasse a população e a ele mesmo que o dinheiro público seria tratado de forma séria, denominando Sistema de Controle Interno. Esses, por sua vez, trariam mais segurança nas ações dos Poderes Legislativo e Executivo, no que se refere aos atos e procedimentos administrativos.

O Sistema de Controle Interno tem se tornado essencial na administração pública, pois é dele a responsabilidade de manter a ordem e garantir a legitimidade e legalidade dos fatos e atos administrativos emanados por qualquer ente público. O Controle Interno assume o papel de controlador, ou seja, para que os processos e atos administrativos possam ser válidos precisa passar pela avaliação do controlador, isso faz com que os índices de fraudes e erros diminuam de forma significativa ou até mesmo que sejam extintos.

O Controle Interno tem a função de avaliar todas as ações praticadas pela administração pública a fim de garantir a salvaguarda do patrimônio público de um determinado ente, seja ele na esfera federal, estadual ou municipal. Pela Constituição Federal de 1988, a existência do Controle Interno é obrigatória, pois a função dele é fiscalizar os atos praticados pelo gestor e dar suporte ao controle externo, quando for solicitado.

O município que não tem um Controle Interno dificilmente conseguirá atender a legislação e as normas aplicadas ao setor público. A logística da entidade municipal envolve várias secretarias e, com elas, a necessidade de administrar seus recursos de forma específica, pois cada órgão tem suas particularidades, regulamentado por leis, instruindo como deve ser feito os gastos. É por esse motivo que se faz necessária a existência de um Controle Interno no município, pois ele ficará responsável em orientar sobre as mudanças na legislação e nos procedimentos, como também, fiscalizar a aplicabilidade dessas mudanças.

Diante disso, essa pesquisa tem por finalidade abordar o sistema de controle interno na Administração Pública Municipal e evidenciar as ferramentas utilizadas por ele para atingir a finalidade para qual foi criado.

A pesquisa se deu com base em pesquisas bibliográficas para identificar as ferramentas utilizadas pelo Controle Interno que buscam o aperfeiçoamento dos procedimentos e atos administrativos, bem como o combate aos erros e fraudes contra o patrimônio público, além de garantir o cumprimento da legislação. Em conjunto com a pesquisa bibliográfica foi aplicado um questionário com gestores de seis municípios alagoanos, a fim de identificar se há a existência de um sistema de controle interno e de que forma está implantado.

1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivo geral

Identificar a relevância do Controle Interno na fiscalização e acompanhamento do gasto público municipal.

1.1.2 Objetivos específicos

- Identificar procedimentos que venham melhorar a aplicabilidade do dinheiro público municipal, de forma a executar as atividades com eficácia, eficiência, impessoalidade e economicidade do gasto público.
- Realizar um levantamento de ferramentas que evitem erros, fraudes e os responsáveis.
- Sistemas que viabilizem a geração de informações tempestivas para a tomada de decisões.

1.1.3 Metodologia

O presente trabalho foi realizado através do método qualitativo e de caráter bibliográfico. De acordo com Fonseca (2002), a pesquisa bibliográfica é feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites.

Foram utilizadas fontes pertinentes ao tema, principalmente bibliografias com abordagens e de autoria de especialistas e profissionais, com foco à temática do Controle Interno de uma forma geral e Controle Interno Municipal.

Para a realização da presente pesquisa, foi feito fichamento dos dados pertinentes ao tema, nas seguintes bibliografias e fontes sobressalentes e informações disponíveis na mídia contemporânea, em prol do conhecimento atualizado acerca do assunto objeto. Em conjunto com a pesquisa bibliográfica foi aplicado um questionário com gestores de seis municípios alagoanos, a fim de identificar se há a existência de um sistema de controle interno e de que forma está implantado.

2 FERRAMENTAS DE AVALIAÇÃO E ACOMPANHAMENTO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ORIGEM E EVOLUÇÃO NO BRASIL

2.1 Significado do Controle, Origem e Evolução

O controle é necessário em todos os segmentos, seja na administração pública ou no setor privado. É por meio desta ferramenta que as ações pertinentes ao setor específico do órgão se organizam de forma eficiente e eficaz, trazendo mais celeridade nos procedimentos e atos da administração, ou seja, mais controle e ordem.

Para Slomski (2009, p. 30):

O controle interno nas entidades de direito público, ressalvadas as competências dos Tribunais de Contas ou órgãos equivalentes, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos, é realizado ou superintendido pelos serviços de contabilidade.

Dentro da estrutura administrativa pública existem vários procedimentos sendo realizados na esfera municipal podemos citar: empenhos, liquidações, pagamentos, contratações, execução de projetos, dentre outros, o que resulta na geração de diversos documentos, envolvendo várias pessoas na execução desses atos e ações.

Todavia, para que o sistema funcione de forma satisfatória e que, principalmente, atenda as exigências legais é necessário à existência do controle interno para dar suporte nas atividades da administração, bem como, ordenar de forma hierárquica as referidas execuções.

O Controle Interno é uma ferramenta de grande relevância para o gestor e, principalmente, para a população que, por meio deste, terão a certeza de que os procedimentos e atos praticados pela municipalidade são legítimos e legais. A finalidade de se ter um controle é ter garantias de que os procedimentos administrativos e contábeis estão sendo executados de forma correta sem que haja erros ou fraudes, visando a melhor forma de aplicação do dinheiro público.

De acordo com Castro (2011, p.293):

O objetivo do controle interno é funcionar, simultaneamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e como instrumento de proteção e defesa do cidadão. O controle garante que os objetivos da organização pública serão alcançados e que as ações serão conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz. O resultado disto é uma verdadeira salvaguarda dos recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades.

Segundo Chaves (2011), o controle interno assume a finalidade de auxiliar o controle externo no exercício de sua missão, pois é o controlador interno que ao tomar conhecimento

de irregularidades¹ ou ilegalidades², tem o dever de dar ciência tempestivamente ao Tribunal de Contas do Estado ou da União, sob pena de responsabilidade solidária.

O sistema de controle interno ao mesmo tempo em que fiscaliza as ações da administração pública no gasto do dinheiro público garante ao gestor que os procedimentos estão sendo realizados em conformidade com a legislação. Dessa forma, todos os envolvidos terão a certeza que a máquina pública está funcionando como deve, ou seja, tanto o gestor está salvaguardado nos quesitos procedimento administrativo, contábil, orçamentário e patrimonial quanto à população no que diz respeito à legalidade dos atos praticados pela Administração. Os órgãos fiscalizadores terão mais facilidade em avaliar os procedimentos realizados pela prefeitura no que se refere à aplicação do erário, bem como a população, que terá mais garantias de que o dinheiro está sendo aplicado de forma correta.

O surgimento do Controle Interno no Brasil foi motivado por um fato econômico. Este ocorreu no ano de 1914, quando o então o Ministério da Fazenda não teve condições de realizar operações de créditos com os bancos ingleses, pois naquele momento o Brasil não tinha condições de oferecer garantias para os possíveis empréstimos. Essa falta de garantias derivava-se de deficiências estruturais do governo no que tange as escriturações contábeis, pois toda a contabilidade governamental era baseada na estruturação do livro caixa.

Os bancos ingleses queriam garantias de que os futuros empréstimos concedidos ao Brasil fossem pagos, porém, naquele momento, o país, não dispunha de mecanismos contábeis que pudessem fornecer segurança aos banqueiros ingleses.

De acordo com Castro (2008, p. 92):

A partir desse incidente, o Governo Federal e a sociedade civil somaram esforços para a implantação de técnicas de contabilidade na área pública com padronização de registro, orientação metodológica e controle dos atos de gestão em todos os seus níveis. Foram aprovadas legislações específicas que viabilizaram a implantação de controles internos no país, através da contabilidade.

Após esse fato a contabilidade pública ganhou uma nova estrutura. As informações contidas nos demonstrativos seguiam uma estrutura contendo três divisões: orçamentária, financeira e patrimonial.

A sistematização de controle surgiu com o Decreto Lei nº 200/67, que traz a ideia de um controle mais ágil nos atos administrativos, além de características mais gerenciais para a administração pública e com o acompanhamento na gestão pública.

¹ Irregularidade: é o ato em desacordo com os regulamentos.

² Ilegalidade: é o ato que vai contra os preceitos legais.

Posteriormente com a Constituição Federal de 1988, o controle teve maior enfoque, delineando as funções do controle interno na execução de duas atividades, a primeira é de ser um órgão fiscalizador e a segunda é dar suporte ao controle externo, bem como, aos responsáveis pelos atos praticados em nome da administração pública.

Portanto, o sistema de controle surgiu com o propósito de garantir melhorias na execução dos procedimentos e atos praticados pela administração pública, a fim de proporcionar um maior controle e padronização nos registros contábeis, assim como, assegurar a execução da lei.

2.2 Ferramenta de Avaliação na Administração Pública

A administração pública deve gerenciar ou alocar de forma mais eficaz os recursos disponíveis. A gestão desse dinheiro deve ser feita de forma transparente, sem tornar os atos dúbios e livres de fraudes.

Dessa forma, o controle deve ser exercido em todos os setores da administração pública, cabendo ao gestor ter consciência da necessidade de tornar todos os atos públicos, salvo contrário em lei ou em virtude de segurança nacional. Todo gasto público deve ser feito com o fim de garantir uma melhor eficiência da Administração em conformidade com a legislação, como também, a atender as necessidades da população e dos órgãos fiscalizadores, como, por exemplo, o Tribunal de Contas.

Para Cruz e Glock (2007, p. 19):

O ato de controlar está intimamente ligado ao de planejar. Dá retorno ao processo de planejamento e visa garantir que, através da aplicação dos recursos disponíveis, algum resultado seja obtido, seja na forma de produto ou de serviço. No caso da área pública, dentre os resultados a serem obtidos com os procedimentos de controle, enfatiza-se a garantia de que os aspectos legais estão sendo rigorosamente observados.

Nesse sentido, o controle é interno porque a Administração Pública deve ter controle sobre suas próprias ações, uma vez que o gestor precisa atender a legitimidade e a legalidade de seus próprios atos, no sentido de atender ao princípio da legalidade e a legislação pertinente ao setor público, tendo em vista a gestão do erário.

A máquina pública precisa exercer a fiscalização sobre si mesma e, para isso deve contar com diversos meios de controle para conseguir atingir seus objetivos em quanto órgão público. Para tanto, se faz necessário metodologias e ferramentas que o Controle Interno dispõe para garantir essa fiscalização.

Sobre algumas ferramentas de controle Moraes (2006, p. 179), lista da seguinte forma:

- a) quanto à sua localização: controle interno e controle externo.
- b) quanto ao órgão que exerce:
 - b.1) administrativo: quando emana da própria administração, por iniciativa ou provocação externa;
 - b.2) legislativo: é aquele exercido pelo Poder Legislativo, através de seus órgãos;
 - b.3) judicial: quando exercido exclusivamente pelo Poder Judiciário, a quem cabe principalmente a análise da legalidade dos atos administrativos.
- c) quanto ao momento em que se efetiva o controle:
 - c.1) prévio (antes do surgimento do ato);
 - c.2) concomitante (em todas as etapas do ato);
 - c.3) posterior ou subsequente (realizado após a emanção do ato).
- d) quanto à extensão do controle ele pode ser:
 - d.1) legalidade (objetiva a verificação do ato em conformidade com a Lei);
 - d.2) mérito (verifica-se a harmonia entre os objetivos pretendidos e o resultado do ato).

A Administração Pública é obrigada conforme a legislação brasileira, a ter em seu órgão um Sistema de Controle Interno para dar suporte e que não permita que a entidade pública se distancie dos objetivos e empenhos públicos, bem como não atenda aos princípios e as normas legais.

Essa estrutura oferecida pelo Sistema de Controle Interno é advinda de exemplares dos grandes centros empresariais, estes por sua vez, estão sempre em busca de métodos que possam ajudar a atingir os objetivos pré-estabelecidos em seus projetos e orçamentos. Contudo, o controle é essencial para avaliar as metas e resultados obtidos na execução dos atos administrativos, dessa forma, ele contribui, de maneira excelente, na gestão dos recursos.

Portanto, a execução do controle deve ser feito com caráter preventivo, para garantir que eventuais fraudes ou desvios de verbas não ocorram, pois os mais prejudicados nessa situação é a população, que depende dos serviços oferecidos pela entidade.

2.3 Mudança na forma de gestão pública: a passagem de execução do orçamento para resultado

A contabilidade ao longo dos anos vem sofrendo mudanças em sua forma de registrar os fatos e na maneira de analisar os resultados. Até pouco tempo a contabilidade era vista apenas como ferramenta para controle dos bens e direitos perante terceiros.

No âmbito público isso não é diferente, as mudanças são necessárias, pois as despesas geradas pela máquina pública precisam ser fiscalizadas, a fim de evitar erros ou até mesmo fraudes na Administração Pública.

Nesse sentido, o Governo se empenhou em criar meios que pudessem ajudar os órgãos fiscalizadores a desempenhar suas funções de forma mais eficiente e eficaz, para isso foi criado o Portal da Transparência, a fim de que a população pudesse acompanhar o

recebimento de verbas e a sua execução nos municípios. Em Alagoas, por exemplo, o Tribunal de Conta do Estado possui um sistema de acompanhamento diário dos empenhos processados e suas respectivas liquidações, isso faz com que a população se mantenha informada de como o seu gestor está administrando a cidade.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público T 16.1 a 16.11 considerando o que dispõe a Portaria nº 184/08 trazem as referidas mudanças no cenário público visando promover a convergência das Normas Internacionais. Dentre essas mudanças estão:

- Adoção de um plano de contas único nacional;
- Novos modelos de demonstrativos;
- Atualização das demonstrações contábeis;
- A mudança de um novo regime contábil antes misto passará a ser de competência integral;
- Implantação de novos procedimentos contábeis, como: depreciação, amortização, exaustão, provisões, reavaliações, dentre outros;
- Implantação de sistema de custos.

A contabilidade que, a princípio, tinha seu foco patrimonial agora passará a ser de resultado. Todo o patrimônio municipal terá que ser controlado minuciosamente, como por exemplo, o controle em seus estoques, pois as entradas e saídas irão aparecer nas demonstrações contábeis, assim como, os bens móveis e imóveis terão que ser depreciados, ou seja, o balanço do setor público terá grande semelhança com as demonstrações contábeis utilizadas em grandes empresas.

O município que já estiver operando com um controle interno não terá grandes dificuldades na adequação aos novos procedimentos, pois terá o controle de todas as compras e para onde foram destinadas aquelas mercadorias ou serviços, irá acompanhar e analisar as depreciações executadas pela administração, a fim de atender aos princípios contábeis e a legislação.

São várias mudanças e adequações que o município precisa fazer em sua estrutura operacional para atender as exigências legais, por esse motivo é importante ressaltar a relevância do Controle Interno no município, tendo em vista a nova contabilidade, pois é por meio das ferramentas e orientações advinda do Controle Interno que a Administração poderá garantir o cumprimento da legislação.

2.4 Transparência no Gasto Público

A Controladoria Geral da União, em novembro de 2004 criou o Portal da Transparência com o propósito de promover a transparência da gestão pública e estimular a participação e o controle social. Esse portal tem a finalidade de viabilizar o acompanhamento da execução orçamentária e financeira, separado por secretarias e seus respectivos elementos de despesas.

A implantação do Portal da Transparência deu-se em quatro fases e, em cada uma delas havia o objetivo de aprimorar a plataforma para que tornasse cada vez mais fácil o seu acesso.

A primeira fase ocorreu em novembro de 2004, e tinha como finalidade disponibilizar informações sobre a transferência de recursos, ou seja, todas as transferências feitas pelo Governo Federal para os Estados, Distrito Federal e Municípios.

A segunda fase deu-se início em junho de 2005 com a criação de um novo tipo de consulta a chamada Aplicação Direta. Nessa fase em que as pessoas têm condições de ver onde o dinheiro público está sendo gasto.

Já a terceira fase ocorreu em dezembro de 2005, nela o Governo disponibilizou dados referente aos gastos feitos com os Cartões de Pagamento do Governo Federal - CPGF, esses cartões, por sua vez, são disponibilizados a todos os órgãos pertencentes à administração direta do Governo Federal, para que eles possam fazer pequenas aquisições de bens e serviços de pronto pagamento e de entrega imediata.

A quarta fase tinha a finalidade de melhorar a interface, a inserção de novo dados, inclusão de novas modalidades e, principalmente, a disponibilização de materiais que pudessem melhorar a compreensão do conteúdo presente no Portal. Dessa forma, a população e os gestores poderiam tomar conhecimento de todos os programas do Governo Federal e sobre termos técnicos da área de orçamento.

Vale salientar que recentemente o Governo implantou o sistema chamado Push 1 que envia mensagens para os e-mails cadastrados no site e dão informações sobre os repasses feitos pelo Governo Federal. Dessa forma, empresas, cidadãos, gestores públicos, organizações não-governamentais e demais interessados podem receber informações atualizadas sobre as movimentações feitas pelos governantes.

Sobre a transparência e o controle social a Lei Complementar n.º 101 de 2000, em seu artigo 48, inciso I, II e III, prega que:

Artigo 48. Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

I - incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II. liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público.

III - adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.

Os gastos com a máquina pública advêm dos impostos pagos pela população, portanto, nada mais justo que a sociedade tenha conhecimento de onde esse dinheiro está sendo aplicado e mais do que isso, que possa exercer o poder de Controle Social sobre os gastos executados pelos gestores.

Nesse sentido, a Lei Complementar n.º 131 de 2009, em seu artigo 73-A trás:

Artigo 73-A. Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar ao respectivo Tribunal de Contas e ao órgão competente do Ministério Público o descumprimento das prescrições estabelecidas nesta Lei Complementar.

O advento do Portal da Transparência trouxe para a população o poder de fiscalizar de maneira tempestiva todos os gastos públicos, dessa forma, o Governo estimula o controle social, permitindo-lhes conhecer as prioridades de alocação dos recursos, bem como, avaliar a eficácia e a eficiência dos gastos.

Para que o município possa atender as exigências legais é preciso contar com um Sistema de Controle Interno, para que este possa avaliar todos os atos administrativos, a fim de atender legislação pertinente, bem como, tornar público seus atos, garantindo a segurança de que todos os procedimentos estão sendo executados em conformidade com a lei.

O Controle Interno exerce papel fundamental na análise dos procedimentos e atos administrativos, pois nenhum procedimento pode ser executado sem antes passar pelo Sistema de Controle para que sejam avaliadas as condições financeiras e orçamentárias do órgão público. Esse tipo de controle traz segurança para o gestor, pois ele terá um setor responsável em orientar a execução dos procedimentos e evitar que erros e fraudes possam acontecer.

3 ESTRUTURA BÁSICA E PRINCÍPIOS NORTEADORES DO CONTROLE INTERNO

3.1 Conceito Estrutural

O plano do Sistema de Controle Interno norteará à execução das atividades no que diz respeito à forma como esse sistema é organizado, além de constituir a divisão das tarefas entre unidades e pessoas e definir as semelhanças de autoridade e encargo, tendo em vista a missão da organização. Cada sistema deve ser delineado especificamente para seu instituto, devendo ser prático, econômico, eficiente e eficaz, para que a máquina pública possa funcionar de forma satisfatória, atendendo as necessidades da sociedade.

As informações precisam estar dispostas de forma simples e objetivas, a fim de facilitar a execução das atividades pela equipe responsável pela avaliação dos procedimentos e atos administrativos, para isso o Sistema de Controle Interno precisa estar orientado aos pontos importantes para que haja sucesso no planejamento do controle.

O Controle Interno visa, além de outras coisas, à legalidade sobre os atos relacionados à arrecadação de receitas e a realização das despesas para gerir o órgão público, bem como sobre os que acarretem ou possam acarretar o nascimento ou extinção de direito e obrigações pertinentes à entidade. Dessa forma, o Controle Interno visa contar com agentes capacitados para exercer as atividades operacionais, sempre priorizando as melhores escolhas no que se refere aos bens e valores públicos.

Dentre as obrigações do Sistema de Controle Interno está à própria avaliação de desempenho, tendo em vista que esse sistema faz parte do órgão público, assim como, as suas secretarias. É por esse motivo que o Controle Interno precisa ser avaliado para saber se os objetivos estabelecidos pela lei estão sendo alcançados.

Todos os procedimentos e atos administrativos seguem um controle de análise e de avaliação para que possam ser validados. Assim, o controle interno busca assegurar que os registros pertinentes às ações praticadas pela administração sejam validados.

Portanto, o Controle deve atuar de forma concomitante em todos os atos praticados pela Administração, a fim de garantir segurança e legitimidade em suas ações, como também, evitar ou até mesmo extinguir erros e fraudes que venham causar ônus ao patrimônio público municipal.

3.2 Vontade Política

A inserção do Controle Interno no município, na maioria dos casos, se mostra dificultosa pela não aceitação por parte dos gestores, por se tratar de um órgão que irá fiscalizá-lo, dentre outros motivos.

De acordo com Guerra (2005, p. 269 e 270):

Há elevados níveis de rejeição à implantação do controle interno por parte dos governantes e administradores, porquanto este deve ser estruturado dentro da própria instituição, por servidores estáveis, para exercerem fiscalização concomitante, denunciando as ilegalidades ou irregularidades apuradas. Como afirmou Roberto Dromi (2005) apud Guerra (2005) “Não é de esperar nos detentores de poder uma autolimitação voluntária. É preciso criar instituições para controlá-los e incorporá-las aos processos de poder.”.

Como não existe nenhuma maneira coercitiva que possa forçar a implantação do Sistema de Controle Interno nos municípios com a população abaixo de cinquenta mil habitantes, será difícil atingir um grau de desenvolvimento satisfatório no aprimoramento dos procedimentos administrativos.

Os gestores tendem a rejeitar a implantação do controle interno alegando alto custo ou não ter material humano para administrar o centro de controladoria, essas situações precisam ser combatidas, pois esse controle assegurará ao gestor que os procedimentos serão realizados como manda a legislação vigente, além de garantir a população que o dinheiro público estará sendo aplicado de forma correta, sem desperdícios e de forma mais eficaz.

De acordo com Botelho (2008, p. 21-22):

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, devidamente inserido na estrutura organizacional do Município por força de lei local, tem poder de fiscalizar os atos de quaisquer agentes responsáveis por bens ou dinheiro público, independente de serem esses agentes membros do Legislativo ou de entes da Administração Indireta do Município.

O que pode levar o gestor a rejeitar tal implantação é a perda parcial do poder, pois o controlador deverá analisar todas as compras e aplicações do dinheiro público, em outras palavras, o controlador tem o poder de rejeitar as solicitações de compra de mercadoria ou contratação de serviços, caso ele se depare com situações que não condizem com a real necessidade da municipalidade.

Cabe aos municípios tomarem a iniciativa de procurar o Tribunal de Contas do seu Estado para tomar conhecimento da necessidade de se ter um sistema como este e como deve proceder para sua implantação na Administração.

O Controle Interno tem sido necessário na Administração Municipal, principalmente após a Portaria nº 184/2008, da Secretaria do Tesouro Nacional, que estabeleceu as diretrizes a serem adotadas pelos órgãos públicos com relação aos procedimentos, elaboração e

divulgação das demonstrações contábeis, isto é, os órgãos têm um prazo até 2014 para adotar essas novas medidas. Essa recente contabilidade permitirá a padronização, controle e mais transparência nos gastos realizados por entes, seja na esfera federal, estadual ou municipal.

3.3 Estrutura Física

A implantação do Controle Interno na Prefeitura acaba surgindo como mais um órgão que compõe a estrutura da Administração. Sendo assim, ao mesmo tempo em que servirá como órgão fiscalizador e orientador dos atos administrativos e contábeis, também estará sujeito a fiscalização exercida pelo controle externo, em que serão realizados estudos e avaliação do sistema como um todo para saber se ele está atendendo aos princípios pertinentes ao controle.

Como tudo na administração pública é regido por princípios, normas e legislação para a execução dos seus atos, o controle interno também requer a observância de determinados princípios.

Nesse sentido, Guerra (2005, p.264) afirma que:

Os princípios inerentes ao controle interno são aqueles que norteiam a fiscalização da gestão da coisa pública, previstos no caput do art. 70 da Constituição – legalidade, legitimidade e economicidade; e os expressamente determinados no inciso II do art. 74 da mesma Carta – eficácia e eficiência.

A legalidade é o princípio fundamental do Estado Democrático, ou seja, a Administração Pública está completamente sujeita a lei. O gestor não pode executar nenhum ato administrativo que contrarie a legislação.

A legitimidade diz respeito à obediência do gestor as normas e leis na execução de todos seus atos administrativo, orçamentário, financeiro e contábil, enquanto gestor público.

O princípio da economicidade, expresso no art. 70 da Constituição, determina a observância da relação do custo/benefício, em outras palavras, o gestor deverá atentar-se para os gastos a fim de que não haja desperdícios, respeitando, assim, o interesse do povo.

A eficácia diz respeito à melhor forma de se executar as ações para atingir os objetivos pré-estabelecidos, conseqüentemente, os resultados obtidos serão comparados com os desejados.

O princípio da eficiência busca o máximo de produção consumindo o mínimo de recursos. Por se tratar de uma entidade pública na qual sua função é a prestação de serviço, o gestor deverá prestá-lo com ótima qualidade e com o menor custo.

A observância desses princípios fará com que a prestação de serviços emanada pela entidade pública seja satisfatória e de qualidade, atingindo a finalidade para qual foi criada, que é dar assistência à população.

Os controles internos suportam influência da cultura da organização, ou seja, o Controle Interno pode se adequar a organização, desde que não vá de encontro com a legislação. A hierarquia existente no Controle Interno deve estar bem definida para que seja compreendida por todos que compõem este órgão. O colaborador deve ter o perfil de acordo com o cargo que ele ocupa, pois nesse sentido não pode haver divergências. Os próprios envolvidos no Controle devem fazer a manutenção dos seus sistemas de trabalho para que possam desempenhar suas funções de forma mais produtiva.

O Sistema de Controle Interno não vem apenas para fiscalizar os procedimentos e atos administrativos praticados pelo gestor, e sim, como mais um mecanismo de controle da Administração Pública. O controle é um instrumento de grande importância para uma boa gestão, devendo ser exercido dentro da estrutura da Prefeitura com interligações com os outros setores e secretarias existentes, no escopo de garantir a boa governança, isto é, a efetivação das finalidades predeterminadas, de forma confiável, ressaltando-se os desvios, porventura existentes, e as necessárias correções.

3.4 Corpo Técnico de Servidores

O Sistema de Controle Interno, por se tratar de um órgão fiscalizador e de atividades específicas como a auditoria, necessita ter um corpo técnico especializado para executar tarefas direcionadas que apenas profissionais com bacharel podem executar e se responsabilizar, como é caso da auditoria e perícia.

De acordo com Lima (2009, p. 2):

A auditoria é um exame analítico de determinada operação, com o objetivo de atestar sua validade. Segundo as Normas Internacionais de Auditoria, a auditoria das demonstrações contábeis tem por objetivo habilitar o profissional a expressar opinião sobre se as demonstrações contábeis foram preparadas de acordo com a estrutura conceitual identificada para relatórios contábeis, ou seja, com as adequações e aderências às diretrizes e normas da organização, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e às normas usuais de auditoria, proporcionando credibilidade à Contabilidade.

O cargo de titular da Unidade de Controle Interno só pode ser exercido por um servidor efetivo, que tenha nível superior e que demonstre conhecimento sobre a legislação vigente e sobre matéria orçamentária, financeira e contábil. Sua responsabilidade não se restringe à identificação de falhas processuais, mas também a apresentar recomendações

voltadas para o seu aprimoramento e a orientar as ações gerenciais nos casos em que se perceba a não observância das normas e da legislação vigente, seja o titular da unidade ou os técnicos que a compõem no exercício de suas funções, em seus diversos níveis, dando o mesmo tratamento quanto ao sigilo absoluto dessas informações.

Quanto à graduação do titular da Unidade de Controle, não existem exigências quanto ao tipo de formação, tendo em vista os diversos serviços e atividades existentes em uma Prefeitura, porém, é necessário que exista algum servidor com o título de bacharel em Ciências Contábeis.

Como bem ressalta Cruz e Glock (2007, p.66):

Relativamente à obrigatoriedade de a atividade ser exercida por bacharel em Ciências Contábeis, mesmo no que se referir às atividades de auditoria, cabe lembrar que, segundo as normas do Conselho Federal de Contabilidade, essa exigência somente se aplica aos trabalhos de natureza contábil, motivo pelo qual se aconselha que, entre os integrantes da equipe da referida unidade, haja a presença e a participação efetiva de tal profissional, nos temas e aspectos a ele relacionados.

As pessoas envolvidas precisam ter capacidade intelectual para exercer suas funções, pois terão que auditar ou periciar, periodicamente, os procedimentos e atos administrativos, a fim de encontrar algum erro ou fraude que possa comprometer os bens ou valores pertencentes à Administração Pública.

Nesse contexto, Lima (2009, p. 2) comenta que:

A aplicação da auditoria tem por objetivo o *controle do patrimônio*, das mais variadas formas, seja por registros contábeis, documentos, fichas e arquivos em geral, que comprovem a veracidade dos registros e a legalidade/legitimidade dos atos e fatos administrativos. Moderadamente, tem sido utilizada também para a avaliação da qualidade do processo gerencial de organizações públicas e privadas. Nos procedimentos aplicados devem ser consideradas todas as informações internas e externas que mereçam credibilidade.

Os envolvidos no controle não podem ter sido punidos por causar dano ao patrimônio público, além de não ser permitida atividade político-partidária e nenhuma causa conta a Administração Pública Municipal Direita ou Indireta. É importante que se leve em conta essas situações para que a execução e os resultados não sejam influenciados por parte dos envolvidos.

3.5 Princípios do Sistema de Controle Interno

3.5.1 Segurança Razoável

É dever do Controle Interno assegurar a Administração Municipal que todas as atividades de avaliação exercidas por ele serão feitas de forma segura, a fim de garantir que as ações praticadas pelo gestor e seus assessores estarão atendendo à legislação e,

principalmente, que o erário não sofrerá nenhum ônus devido a falhas na execução das referidas ações.

As metodologias utilizadas pelo Controle Interno traz mais segurança para a municipalidade, pois todos os procedimentos e atos administrativos devem passar pela avaliação do Controle para receber a autorização ou negação de continuidade, seja por falta de previsão orçamentária ou por falta de necessidade, essa avaliação caberá ao controlador geral. Por esse motivo, o Controle deve ser integrado com os outros setores da prefeitura, pois o trabalho diário requer comunicação entre eles, para que o Controle possa orientar como devem ser feitos os procedimentos de solicitação. É importante ressaltar que o Sistema de Controle não deve sofrer nenhuma influência dos demais setores em decorrência da integração.

Portanto, os procedimentos de trabalho do Controle trará segurança para o Município, pois todas as ações passaram pela avaliação do Controle, sem a autorização do controlador o processo não poderá seguir para as próximas etapas.

3.5.2 Organização

Todas as ações e fatos sejam eles praticados pelo Controle Interno ou pelo Município, e que tenham relevância devem ser documentados, classificados e organizados de forma que facilite o acesso quando necessário. Nesse sentido, é importante que o Controle disponha de mecanismos que facilite o arquivamento desses documentos de forma on-line e em discos rígidos, dessa forma, o Controle evitará manter um arquivo físico. Esse tipo de organização traz mais agilidade na localização dos documentos e um maior desempenho nas funções do Controle.

Essas medidas adotadas pelo Controle servem para que se evite o desperdício com o armazenamento de documentos físicos, pois um dos princípios que rege o Sistema é o da economicidade, ou seja, produzir resultados satisfatórios com o menor custo possível.

3.5.3 Integridade e Competência

Trata-se da ética das pessoas envolvidas no Controle Interno, para que possam entender que as funções desempenhadas por eles são de fundamental importância para o bom desempenho da unidade de Controle.

Para tanto, o Sistema deve desenvolver seu plano de ação de forma clara, delineando a hierarquia, as funções de cada um no Controle, bem como, seus direitos e deveres, para que

os envolvidos tenham capacidade de entender que as ações estratégicas dependem de todos os envolvidos.

3.5.4 Acompanhamento dos Controles

Uma das finalidades do Controle é o acompanhamento de todos os processos e atos administrativos, com a finalidade de avaliar sua legalidade e legitimidade. Todas as ações precisam da aprovação do controlador, pois é dele a responsabilidade de acompanhar a execução orçamentária, financeira e patrimonial.

O Sistema de Controle deve criar rotinas de trabalho que possam garantir que a função do Controle seja alcançada. Nesse sentido, o próprio Sistema deve analisar seu desempenho para fazer possíveis ajustes em sua rotina. Se ao final do processo o Controle identificar falhas em seu plano de trabalho, uma nova estratégia deve ser adotada para que a avaliação se torne mais célere.

Novas tecnologias devem ser aderidas, com a finalidade de identificar falhas no processo de avaliação e, com isso, desenvolver métodos mais eficientes. Essa constante atualização por parte do Controle é o que o torna uma ferramenta de proteção dos ativos.

3.5.5 Sistemas de Autorização e Execução

O Sistema de Controle Interno possui em seu plano de trabalho hierarquias bem definidas para que cada membro do Sistema saiba qual é a sua função e, principalmente, saiba respeitar os níveis de acesso às informações existente no Controle.

Esse tipo de hierarquia permite que as autorizações sejam emitidas pelas pessoas competentes e não por qualquer pessoa. Todo plano de ação do Controle deve estar bem definido para que os envolvidos saibam como devem proceder na execução das tarefas. As pessoas devem estar capacitadas para exercer suas atividades respeitando as limitações da função em que ocupa.

Portanto, o Controle criará etapas para que os processos administrativos sejam avaliados e em seguida validados pelos responsáveis, dessa forma, os erros e fraudes serão descobertos logo na fase inicial do processo.

3.5.6 Registro Oportuno

Todas as transações e os fatos significativos precisam e devem ser tempestivamente registrados e adequadamente classificados. A contabilidade, juntamente com os processos administrativos registrados em atraso, aponta a falta de controles internos ou sua ineficiência.

Todavia, a classificação e o registro tempestivo fazem do controle um importante sistema de armazenamento de dados avaliativos e pareceres da situação em que se encontra a máquina pública.

O Controle Interno tem papel fundamental na avaliação da tempestividade dos processos, pois nenhuma ação de caráter contábil pode ser registrada após o prazo previsto em lei, por esse motivo, o controle trabalha no sentido de inibir qualquer tipo de ação que possa prejudicar ou trazer danos ao município.

3.5.7 Segregação de Funções

As responsabilidades ligadas à autorização, no processamento de informações, no registro e a revisão dos processos devem ser distribuídos entre as pessoas responsáveis, com a finalidade de reduzir os riscos de procedimentos inadequados.

Nesse sentido, Lima (2009) afirma que:

O termo *erro*, por sua vez, refere-se a ato não intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções desses, consistentes em erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis, aplicação incorreta das normas contábeis e interpretação errada das variações patrimoniais.

Já a fraude é um fato executado de forma intencional, a fim de obtenção de benefícios próprios, uma prática frequentemente combatida pelo Sistema de Controle Interno.

Lima (2009) fala que "[...] o termo *fraude* refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações adulteradas de documentos, registros e de demonstrações contábeis." A fraude pode ser caracterizada por:

- a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados;
- b) apropriação indébita de ativos;
- c) supressão ou omissão de transações nos registros contábeis;
- d) registro de transações sem comprovantes; e
- e) aplicação de práticas contábeis indevidas.

Portanto, para evitar esses tipos de ocorrências, o Sistema de Controle Interno faz uma divisão e delega funções para os envolvidos nesse sistema, ou seja, o trabalho de uma

pessoa ou unidade deve ser revisado por outra, a fim de garantir a inexistência de erros, pois a verificação por duas pessoas faz com que o erro não identificado pela primeira pessoa seja identificado pela outra.

3.5.8 Acesso Restrito

O acesso às informações como recursos, registros ou até mesmo a locais deve ser limitado a pessoas autorizadas, esse tipo de restrição nos departamentos deve existir para que não haja influência de terceiros nas informações. Devem ser feitos registros dos recursos para que possam ser comparados com a arrecadação real e, assim, assegurar a responsabilidade do agente envolvido no processo.

O setor de arrecadação de uma Prefeitura deve ser restrito, pois ele requer uma atenção especial por se tratar da arrecadação de tributos e, por isso, devem ser feitos, periodicamente, relatórios dos valores arrecadados e baixados pelo sistema, a fim de serem comparados com a arrecadação registrada no Sistema de Contabilidade, dessa forma, pode-se evitar possíveis erros ou fraudes.

3.5.9 Determinação das Responsabilidades

Todos os envolvidos no Sistema de Controle Interno Municipal devem tomar conhecimento dos seus deveres e direitos, bem como as atribuições que seus cargos exigem, respeitando a linha hierárquica claramente estabelecida. Para tanto, é necessário que as atribuições estejam claras e bem definidas para que possíveis cobranças sejam feitas. As pessoas envolvidas no Sistema de Controle devem ter consciência do seu papel na organização para que haja uma gestão de qualidade.

3.5.10 Normatização

Todos os procedimentos, processos e documentação devem seguir normatizações, instruções e manual de organização de controle interno. Por se tratar de um órgão fiscalizador, ele tem que atender a diversas leis, normas, instruções normativas dentre outras, para que o sistema possa garantir a aplicação da legalidade.

É importante ressaltar que os envolvidos precisam se manter atualizados quanto a legislação, para que as mudanças nos procedimentos administrativos e contábeis sejam observados e aplicados, sem deixar que o município sofra nenhuma advertência ou, até mesmo, ônus no erário.

3.5.11 Comunicação Interna

Por se tratar de um setor que concentra toda a passagem de processos administrativos, é do Sistema de Controle Interno a responsabilidade em avaliar os empenhos e procedimentos de todas as secretarias, a fim de garantir a legitimidade e a legalidade dos documentos, por esse motivo precisa está em contato com as pessoas que trabalham nas secretarias que compõem a Prefeitura. A comunicação interna dos setores deve existir, para que os problemas e os responsáveis sejam comunicados e orientados de como se deve agir na execução dos procedimentos administrativos.

A Unidade de Controle Interno deve analisar os mecanismos que consideram aceitáveis a sua utilização, de forma cabível com os objetivos, sem deixar que falhas possam afetar o funcionamento do sistema.

3.5.12 Cumprimento da Legislação

É essencial que os envolvidos no Sistema de Controle Interno dominem a legislação em que estão inseridos. Para tanto, deve haver um acompanhamento sobre as atualizações ou novidades legislativas que possam interferir no sistema de controle.

A legislação muda constantemente, na busca de mecanismos para melhorar o funcionamento e a transparência dos procedimentos e atos administrativos executados pelos entes federais, estaduais, distritais e municipais, por isso que as pessoas envolvidas no Controle Interno precisam se manter atualizadas para garantir que todas as ações estejam atendendo as leis, normas e instruções normativas.

3.5.13 Proteção dos Ativos

Proteger os ativos significa assegurar que os bens do Município seja ele dinheiro, bens tangíveis ou intangíveis sejam salvaguardados mediante os procedimentos de avaliação adotados pelo Controle Interno. Cada secretaria precisa ser responsável pela guarda e conservação dos bens móveis e imóveis, seguros, dentre outros cuidados com o dinheiro público.

De acordo com Castro (2008, p. 66):

Existem três interpretações atribuídas ao conceito de proteção de ativos. A primeira, e mais abrangente, entende que os ativos devem ser resguardados de qualquer situação indesejável. Compreende-se, neste caso, que a proteção dos ativos na área privada, constitui uma das ações principais da administração. A segunda interpretação de proteção de ativos trata-se da proteção contra erros involuntários (não intencionais) ou irregularidades intencionais. Exemplos: erros provenientes de cálculo incorretos, contabilização inadequada, realização de procedimentos

indevidos ou sua omissão. A mais restrita das interpretações entende que a proteção dos ativos refere-se, tão-somente, os erros intencionais.

Portanto, a metodologia adotada pelo Controle Interno trará mais segurança para o patrimônio municipal, pois todas as ações devem passar pelo Controle para que sejam validados.

3.5.14 Relação custo/benefício

Consiste na avaliação do custo do Controle Interno em relação aos benefícios proporcionados por ele. O custo de se controlar não deve ser superior aos benefícios esperados na execução do sistema de controle.

Todos os procedimentos na Administração Pública precisam levar em consideração o princípio da economicidade, e com Controle Interno não é diferente, pois todas as avaliações dos atos e ações administrativas precisam considerar o custo em relação aos benefícios proporcionados por ele. Nesse sentido, o controlador deve avaliar a melhor forma de execução das atividades pertinentes a ele, buscando sempre atender o princípio da economicidade, para que não torne o sistema inviável.

3.5.15 Treinamento e rodízio de funcionários

Manter as pessoas envolvidas no Controle Interno atualizadas é de fundamental importância, pois a eficácia desse sistema está diretamente relacionada com a competência, com a formação profissional. Para isso, é necessário que haja um plano que possa proporcionar aos envolvidos no controle uma formação criteriosa e sistematizado, buscando o melhor rendimento e menores custos.

Outro aspecto que merece destaque é o rodízio de funções, essa medida tem por finalidade reduzir ou eliminar possibilidades de fraudes, pois a permanência de uma única pessoa na mesma função pode encobrir fraudes de terceiros já que o servidor terá a certeza de que, dificilmente, outra pessoa revisará suas práticas.

3.5.16 Instruções devidamente formalizadas

Os procedimentos executados pelos agentes envolvidos no Sistema de Controle Interno precisam ser planejados e orientados pelo chefe do setor, ou seja, nenhum procedimento pode ser feito em desconformidade ao que foi preestabelecido como procedimento padrão.

Toda metodologia adotada pelo Controle para avaliar a execução dos atos e procedimentos administrativos da municipalidade precisa ser definida nas diretrizes que nortearão o serviço do controle interno, para isso precisam estar devidamente documentadas e sob o conhecimento de todos que compõem o órgão fiscalizador.

3.5.17 Controles sobre as transações

Para que o Sistema de Controle Interno possa cumprir a função para qual se destina é necessário ter o controle da análise de todos os procedimentos e atos administrativos.

Com o controle presente dificilmente ocorrerá erros ou fraudes nos procedimentos, pois as ações passarão por análises, a fim de garantir a legitimidade das ações administrativas.

Segundo Peter (2009, p. 26), "[...] é imprescindível estabelecer o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade do órgão/entidade e autorizados por quem de direito”.

Sendo assim, o índice de erros e fraudes é praticamente nulo, pois todos os procedimentos são analisados pelos agentes que compõem o controle interno, dessa forma, dificulta as ações de pessoas que têm más intenções em relação ao dinheiro público.

3.5.18 Aderência às diretrizes e normas legais

O Sistema de Controle Interno precisa garantir que todos os envolvidos assegurem a observância das diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos internos, para que o sistema tenha um desempenho eficiente e eficaz na execução das análises.

A legislação muda constantemente e o sistema de controle precisa acompanhar essas mudanças, para que o serviço atenda a legislação. A não adoção as novas leis pode acarretar complicações para a administração, como por exemplo, mudanças no cálculo de avaliação de ativo, que pode acarretar um superávit ou uma defasagem nos valores dos bens registrados.

Portanto, o papel do controle interno na observância das mudanças legislativas faz com que todas as secretarias que compõem o município tenham seus registros condizentes com a realidade, trazendo, assim, mais segurança para o gestor e a sociedade.

4 PREVISÃO LEGAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

4.1 Constituição Federal

A Constituição Federal de 1988 reconhece que o Sistema de Controle deve ser exercido não somente por meio do Tribunal de Contas da União, no que se refere ao controle externo, mas também pelo sistema de controle interno de cada Poder.

A legislação não limita a fiscalização e o controle apenas nas áreas de finanças e orçamento, mas, também, a contábil, a operacional e a patrimonial, respeitando não só o princípio da legalidade, mas reconhecendo a igual importância. Nesse sentido, o Controle Interno busca preservar os princípios da legitimidade e da economicidade, dentre outros.

A Constituição traz como propósito do Sistema de Controle a avaliação do cumprimento de metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União, com a finalidade de garantir o cumprimento do princípio da legalidade e de avaliar os resultados, quanto à eficiência e eficácia, na gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades do setor público, bem como avaliar a aplicação de recursos, exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, assim como dos direitos e deveres da União, além de auxiliar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

A Constituição Federal de 1988, em seus artigos 70 e 74, prega que:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

É notória a importância do Sistema de Controle no órgão público, pois além de garantir segurança ao gestor e a população na análise dos procedimentos referente ao gasto público, ainda assegura o cumprimento da legislação.

3.2 Lei n.º 4.320/1964

A aprovação da Lei 4.320/64 especifica, de forma clara, as atribuições do Controle Interno. A referida legislação estabelece normas de direito financeiro e de controle dos orçamentos públicos.

Essa Lei trata da função do Controle Interno no atendimento do princípio da Legalidade/Legitimidade no exercício de suas funções, não somente do Poder Executivo, mas, também, do próprio Sistema de Controle Interno.

Nesse sentido, a Lei 4.320/64, em seu artigo 77, assegura que "a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente."

Portanto, o controle interno avaliará todos os procedimentos e atos da administração, de forma a assegurar a aplicabilidade da legislação e a evitar o desvio preestabelecido do dinheiro público.

3.3 Lei Complementar n.º 101/2000

O objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é buscar uma gestão responsável e transparente no trato dos recursos governamentais, como o controle na gestão fiscal, estabelecendo, assim, metas para que os resultados sejam alcançados e que haja a divulgação dos gastos públicos, além de exigir a publicação de relatórios resumidos de execução orçamentária. Dessa forma, a LRF reforça a importância do Sistema de Controle Interno e acrescenta novas atribuições.

Nesse sentido, a Lei n.º 101/2000, em seu artigo 54, diz que:

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

I - Chefe do Poder Executivo;

II - Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

A legislação traz mecanismos de controle governamental para preservar as entidades no que se refere à ocorrência de ilegalidade, erros, desvios ou fraudes, com o objetivo de zelar pelo cumprimento das metas fixadas e identificar possíveis ajustes, ou, até mesmo, instituir novos procedimentos para atender as necessidades gerenciais.

Com a LRF, as regras de gestão foram fortalecidas, pois trouxeram maiores exigências quanto à Administração Pública Gerencial, com o intuito de um controle maior dos resultados, no cumprimento de metas, de avaliação e de controle de custos.

5 OBJETIVOS, FERRAMENTAS E COMPETÊNCIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

5.1 Objetivos do Controle Interno

O Controle Interno deve constatar o cumprimento das leis e princípios na execução orçamentária, financeira e patrimonial, a fim de garantir a conformidade e o cumprimento da legislação e dos princípios norteadores da administração pública.

De acordo com Piscitelli (2010, p. 394):

O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas previstas e as despesas fixadas, em confronto com as realizadas. O resultado final do exercício será obtido estabelecendo-se as diferenças para mais ou para menos, ou seja, a soma dos excessos e a das insuficiências, que resulta num superávit ou num déficit na execução do orçamento.

O controle deve acompanhar as mutações do orçamento para que o município não realize suas despesas a mais do que previstas em seu orçamento. Dificultando o pagamento dos seus credores.

O balanço financeiro irá demonstrar todas as transações feitas pelo município, ou seja, todos os pagamentos e recebimentos de recursos advindos da sua própria arrecadação, do governo estadual e federal.

Para Slomski (2009, p. 158), o balanço financeiro "demonstra a receita e a despesa orçamentária, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte."

Para Ribeiro (2010), o balanço patrimonial é uma demonstração financeira contábil que evidenciará de forma quantitativa e qualitativa, em uma determinada data a posição patrimonial e financeira da entidade.

O controle precisa analisar o balanço patrimonial para avaliar os índices do período, com a finalidade de saber quais foram às modificações significativas no balanço, tendo em vista a gestão dos recursos disponíveis no município.

O Sistema tem dupla funcionalidade, em primeiro lugar é um órgão fiscalizador dos procedimentos administrativos, com a finalidade de evitar erros e fraudes, assim como, dar suporte ao controle externo e, em segundo lugar, serve como um setor de orientação para que os processos administrativos sejam legítimos e legais.

As mudanças na metodologia do controle são necessárias, pois o sistema precisa ser aperfeiçoado para que possa atender as funções para qual foi criado. É importante ressaltar

que essas mudanças não podem permitir o desvio da função do controle. O sistema precisa evoluir, caso isso não aconteça, o sistema se tornará ineficiente e ineficaz, trazendo prejuízos para a municipalidade.

Preceituam Borges e Campos (1999, p. 261) que:

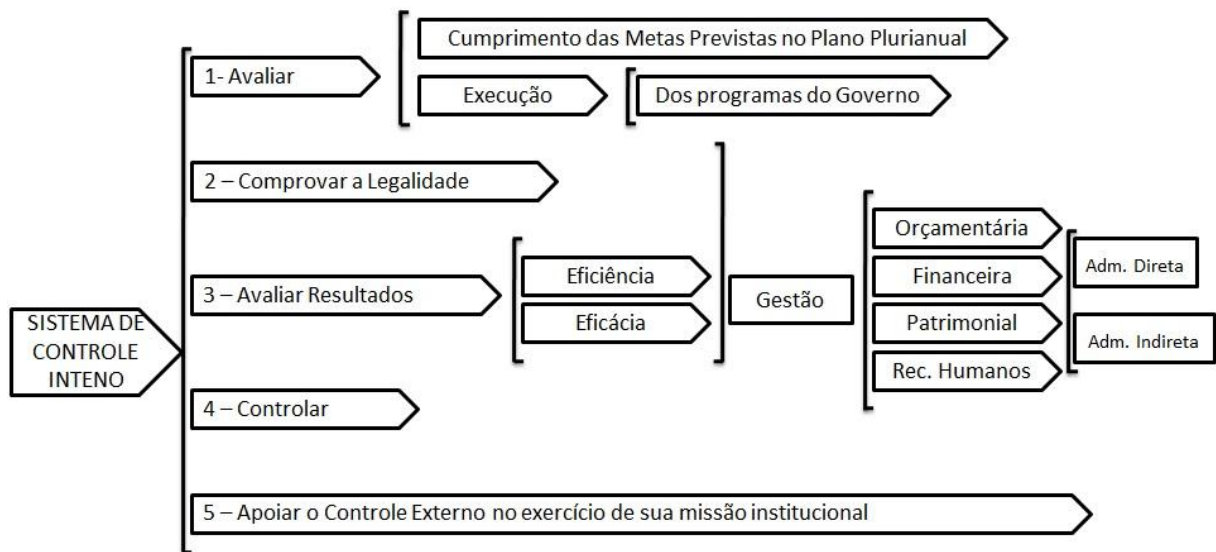
O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração sejam alcançados, de forma confiável e concreta evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

A função do Controle Interno é ter uma atuação de caráter prévio para os atos e preventivo para as ações, como também, proteger os interesses econômicos do município, como os bens, as receitas, os servidores, o cumprimento dos gastos, dentre outros. Em geral, os objetivos dos sistemas de controle interno, de acordo com Cavalheiro e Flores(2007, p.31), são:

- a) a salvaguarda dos ativos da organização;
- b) a confiabilidade dos registros contábeis;
- c) a eficiência e a eficácia nas operações mediante a aplicação das melhores práticas gerenciais;
- d) a aderência às políticas;
- e) o cumprimento das leis e regulamentações; e
- f) a mensuração dos indicadores de desempenho da organização, tanto em processos, na sua missão, como financeiros.

Para que o sistema de controle funcione de forma eficiente e eficaz, atendendo as necessidades da municipalidade e, principalmente, da legislação, é necessário que ele possua independência funcional, para isso é importante ter uma estrutura física satisfatória, com equipamentos modernos e móveis confortáveis e seguros. Nesse sentido, a sala de controle precisa ser restrita aos agentes do controle interno e possuir sistemas de segurança.

O sistema tem uma visão ampla de todos os objetivos que ele precisa alcançar no exercício de sua função. Para melhor entendimento da abrangência que do Controle Luft (20??) traz o seguinte esquema:



Fonte: <http://goo.gl/6gxq5H>

5.2 Ferramentas do Controle Interno

Dentre as ferramentas utilizadas no Sistema de Controle Interno está a auditoria interna, com a finalidade de avaliar os procedimentos contábeis, financeiros, operacionais e patrimoniais, pois todos eles precisam passar por uma avaliação, resguardando o princípio da legalidade e legitimidade.

Conforme Cruz (2000, p. 49):

As atividades de auditoria interna devem ser desenvolvidas com base nas Normas Brasileiras para o Exercício da Auditoria Interna, que foram aprovadas e divulgadas pelo Instituto dos Auditores Internos no Brasil em 1991, sem prejuízo da observância de outros preceitos normativos específicos, tais como os estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade e pela lei municipal que dispuser sobre o assunto.

Vários critérios precisam ser avaliados pelo controle, a fim de garantir a segurança do gestor na execução das atividades existentes na Administração Pública Municipal. Devem ser levados em consideração não somente os procedimentos na formulação do processo administrativo, mas a existência do processo físico em si, ou seja, para validar a existência de um processo é preciso levar em consideração alguns critérios.

Conforme são apresentados por Peter (2009, p. 70):

Existência física: comprovação visual da existência do item;
 Autenticidade: discernimento da fidedignidade do item;
 Quantidade: apuração adequada da quantidade real física; e
 Qualidade: comprovação visual ou laboratorial de que o objeto examinado permanece em perfeitas condições de uso.

Portanto, para que as funções da auditoria interna sejam contempladas é necessário que as pessoas envolvidas no Controle Interno tenham formação adequada, a fim de que as técnicas e metodologias sejam utilizadas de forma correta, como o intuito de identificar as áreas cujos controles não sejam apropriados ou possuam falhas.

5.3 Orientação

Em decorrência da função do Controle Interno, as secretarias do município tendem a procurá-lo em busca de um auxílio quanto a procedimentos e rotinas. A orientação a ser dada pelo Controle deve ser sempre para esclarecer procedimentos já previstos ou aperfeiçoá-los.

É importante ressaltar que a Unidade de Controle Interno não deve se tornar uma unidade responsável em emitir pareceres de todas as áreas, para isso existem os setores responsáveis, como por exemplo, a assessoria jurídica.

Para que o Controle Interno possa exercer suas atividades ele deve conhecer o funcionamento da Administração, conhecer os procedimentos e rotinas de cada unidade administrativa, normatizar os processos, em conjunto com as pessoas e departamentos envolvidos, como também, ouvir os servidores e suas dificuldades, com o propósito de construir um ambiente de colaboração entre a Unidade de Controle e as demais unidades, desenvolvendo a orientação saudável e preventiva quanto aos erros e desperdícios.

5.4 Autorização

O Controle deverá limitar as ações das pessoas que compõem a Administração Municipal para que possa manter os procedimentos de acordo com a padronização adotada, pois os processos e atos administrativos precisam seguir uma sequência processual ou setorial para que sejam válidos. Para tanto, o Sistema de Controle Interno deverá elaborar um plano de ação que busque melhorar, de forma significativa, o trâmite do processo, para isso a Unidade de Controle deve evitar a burocracia e organizar as tarefas que sejam possíveis de ser cumpridas.

5.5 Auditorias Internas

Para a evolução do Sistema de Controle Interno é preciso que sejam realizadas auditorias internas, com a finalidade de evidenciar o desempenho do sistema e demais envolvidos, dessa forma, o Controle terá condições de analisar os pontos fortes e fracos e, conseqüentemente, desenvolver ações de melhorias nos pontos deficitários.

Nesse sentido, Lima (2009, p. 55) diz que "[...] a auditoria interna é uma atividade de avaliação ordenada dentro da organização, cujas funções incluem, entre outras, examinar, avaliar e monitorar a adequação e eficácia dos sistemas contábeis e dos controles internos".

Portanto, é notável que o próprio sistema precise estar em constante atualização para atender as necessidades da Administração, pois todos os sistemas envolvidos necessitam funcionar de forma independente e integrada, convergindo para o mesmo fim.

5.6 Momento de Efetuar o Controle

O Sistema de Controle Interno tem a característica de avaliar os processos e os atos administrativos do início ao fim, para garantir que todas as etapas sejam respeitadas, a fim de evitar erros e fraudes por parte dos servidores. Todos os procedimentos precisam seguir uma sequência operacional, para que seus efeitos sejam validados.

5.7 Prévio

O controle precisa ser de caráter preventivo, ou seja, garantir sua validade desde o início do processo, como por exemplo, emissão da nota de empenho. A Administração não pode realizar uma despesa sem antes emitir essa nota, pois é necessária a averiguação da existência de dotação orçamentária para tal aquisição.

Para Guerra (2005, p. 281), o controle prévio:

É a mais eficiente forma de controle, pois através de minuciosa análise dos atos praticados, antes de sua conclusão, assegura-se a verificação dos requisitos de validade do ato, como sua devida autorização, legalidade, legitimidade, eficiência e eficácia. Evita-se, desta forma, a finalização de processo que contenha erro ou desvio, possibilitando o seu saneamento.

Portanto, o controle prévio é aquele que antes mesmo que uma ação de compra possa ser feita precisa passar pela avaliação do Controle, para que seja liberada. É por esse motivo que algumas ações executadas pelos agentes precisam estar sujeitas à autorização ou aprovação prévia.

5.8 Dupla Verificação

É um meio fundamental para detectar erros ou fraudes, pois a repetição da verificação garante uma margem de erro baixa, se comparada com uma única verificação. Esta pode ser realizada pela mesma pessoa, porém é aconselhável que seja feita por uma segunda pessoa, para que a sua credibilidade seja satisfatória.

De acordo com Guerra (2005, p. 281):

É o controle interno elementar para qualquer órgão ou entidade da Administração Pública. Consiste na repetição da atividade de controle, preferencialmente executado por agente diverso àquele executor da fiscalização inicial. Visa à detecção de erros ou desvios e à imediata correção dos mesmos.

A implantação da cultura de dupla conferência traz consigo o sentido de comprometimento por parte dos agentes responsáveis em realizar os procedimentos. É importante que essa cultura seja fomentada na administração para que os envolvidos possam evitar a negligência com a eficiência e eficácia do processo.

5.9 Concomitante

O Sistema de Controle Interno, em nenhuma hipótese, deixará de avaliar nenhuma etapa dos procedimentos administrativos. Esse tipo de ação traz mais segurança na realização dos processos, pois é nesse tipo de processo que está evidenciada a essência do Controle Interno.

Sobre isso, Castro (2011, p. 301) afirma que:

Controle Concomitante é aquele que acompanha a realização do ato, para verificar a regularidade de sua formação. É o controle feito no decorrer das ações praticadas. Tem como objetivo final garantir a execução da ação. A técnica utilizada nesse caso é a fiscalização.

Sendo assim, o controle realizado no decorrer das ações diminui as chances de erros ou fraudes, pois nenhum dos procedimentos passará despercebido pelo Sistema de Controle, não dando margem para os agentes com má fé.

5.10 Posterior

A avaliação após a finalização dos procedimentos é de grande valia, pois é através dela que o Sistema de Controle terá condições de evidenciar se os métodos adotados nas ações supriram a necessidade da Administração e as expectativas do Controle.

Segundo Castro (2008, p. 71):

É o que se efetiva após a conclusão do ato praticado, visando corrigir os eventuais defeitos, declarar a sua nulidade ou dar-lhe eficácia. Tem como objetivo final avaliar a eficiência e a eficácia das ações administrativas, certificar a veracidade dos números e comprovar o cumprimento das normas. A técnica utilizada nesse caso é a auditoria.

Todos os métodos implantados pelo Sistema de Controle Interno para uma melhor eficiência dos atos e processos administrativos precisam ser avaliados no final da etapa, para

nortear o Controle Interno em suas atividades, seja no aperfeiçoamento dos procedimentos já existentes ou na implantação de novos métodos.

5.11 Identificação de Eventos de Risco

O Sistema de Controle Interno está exposto a riscos que podem afetar sua eficácia. Alguns são previsíveis, como é o caso da má fé do servidor, por esse motivo, esse sistema precisa avaliar a probabilidade de sua ocorrência, para isso estuda ações a serem implantadas, a fim de prevenir a sua ocorrência ou minimizar seu potencial.

Os procedimentos de identificação de riscos são medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais, que podem afetar a tempestividade, fidedignidade ou a precisão das informações emanadas pelo Sistema de Controle Interno.

A detecção dessas possíveis anomalias visa à identificação, concomitante ou posterior, de erros, omissões, inadequações e intempestividade das informações necessárias para gestão das finanças públicas municipais, que, conseqüentemente, assegura a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos.

5.12 Avaliação de Risco

O objetivo da avaliação de risco é formar uma base para o desenvolvimento de estratégias de como os riscos serão administrados, com a finalidade de diminuir a probabilidade de ocorrência e/ou a magnitude do impacto no patrimônio público. A avaliação desses riscos é feita por meio de análises qualitativas e quantitativas, ou da combinação de ambas, a fim de encontrar a maneira mais eficaz para corrigir as anomalias dos setores.

O Sistema de Controle Interno deve avaliar, de maneira geral, quais os setores que serão afetados em decorrência de erros e fraudes e saber quais destes estão mais vulneráveis a esse tipo de situação.

5.13 Resposta ao Risco

A resposta ao risco é o processo em que serão desenvolvidas estratégias para gerenciar a vulnerabilidade do processo. Nesse sentido, o Controle Interno deve estabelecer níveis de risco, como por exemplo: risco não tolerável e risco tolerável. O não tolerável é aquele que trará ônus para o erário municipal, já o risco tolerável é aquele em que o

patrimônio municipal não sofrerá nenhuma perda. Nesse segundo caso é preciso apenas mudanças nos procedimentos, para que se adéque às exigências legais.

5.14 Indicadores de Desempenho

A análise de desempenho é de fundamental importância para uma auto-avaliação do Sistema de Controle Interno. É por meio de índices de desempenho que o controle saberá onde existem desvios de comportamento que conseqüentemente indicar os desvios de controles.

Por se tratar de um órgão fiscalizador dos processos e atos administrativos, é importante que não haja falhas na execução de suas ações, pois erros cometidos pelo controle podem acarretar o descumprimento da lei e, com isso, o município pode sofrer suspensões no recebimento de recursos.

Guerra (2005, p. 256), afirma que: “O sistema de controle interno deve apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. Com efeito, há expressa relação de colaboração entre os controles, não havendo subordinação entre eles”.

Portanto, é fundamental que o sistema funcione de forma adequada, atendendo as necessidades do município e evoluindo com elas. Um Sistema de Controle Interno atualizado trará resultados satisfatórios para a gestão municipal.

5.15 Competência Pelo Controle Interno

O órgão de Controle Interno após sua implantação torna-se parte da Administração, dessa forma, a responsabilidade pela manutenção dele é do município. O bom desempenho dependerá do suporte que a entidade responsável dará para que as atividades sejam executadas de forma eficaz.

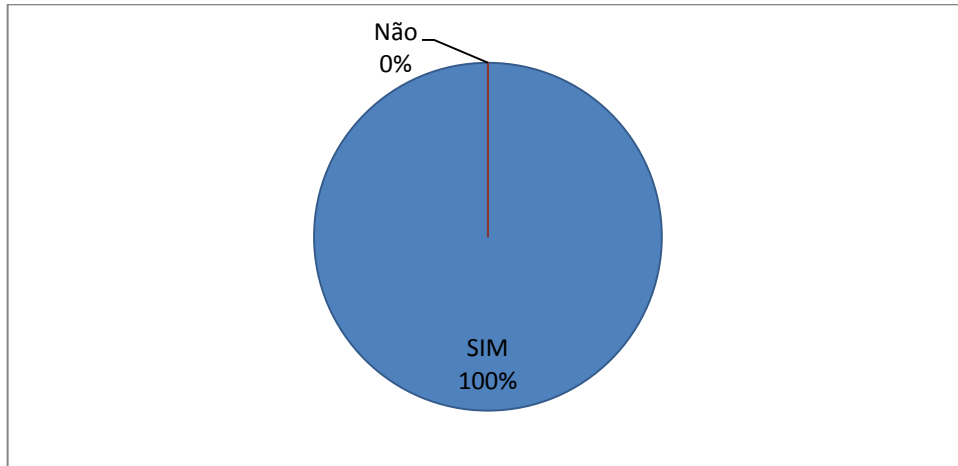
6 ANÁLISE DO QUESTIONÁRIO APLICADO

Análise das perguntas e respostas do questionário aplicado e respondido em seis municípios alagoanos:

1 - Existe um Controle Interno no município?

Sim () Não ()

Gráfico 1: Existência do Controle Interno



Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

Todos os municípios possuem o Controle Interno na administração, mesmo sendo de forma terceirizada.

2 - Os serviços do Controle Interno são prestados pelo próprio órgão de Controle do município ou o serviço é terceirizado?

Próprio () Terceirizado ()

Gráfico 2: Controle próprio ou terceirizado



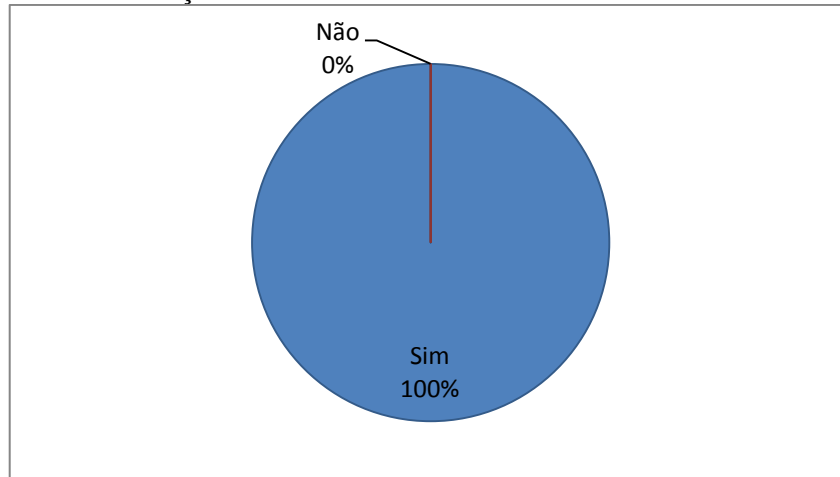
Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

As respostas obtidas na aplicação do questionário revelam que 83% dos municípios não possuem uma política voltada para a criação do setor de Controle Interno, acarretando o descumprimento ao preceito constitucional e à Lei de Responsabilidade Fiscal.

3 - O senhor(a) sabe qual a função do Controle Interno?

Sim () Não ()

Gráfico 3: Função do Controle



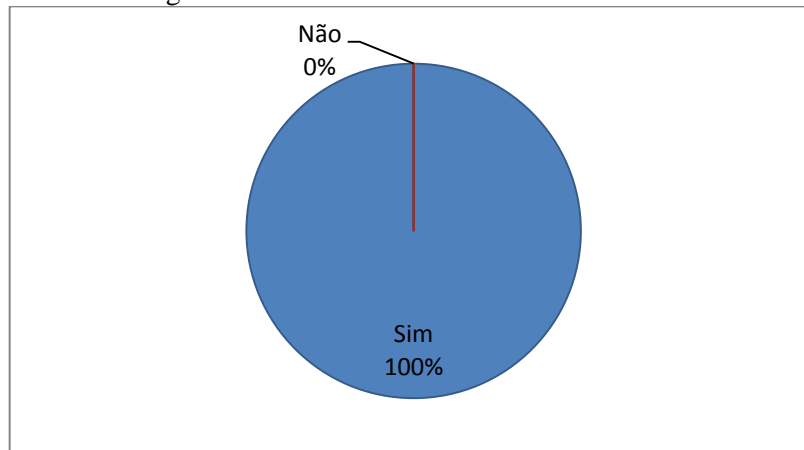
Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

Os gestores disseram ter conhecimento da funcionalidade do Controle Interno, haja vista que todos os municípios pesquisados possuem um Controle.

4 - O senhor(a) tem conhecimento sobre a obrigatoriedade do Sistema de Controle Interno no Poder Executivo?

Sim () Não ()

Gráfico 4: Obrigatoriedade do Controle



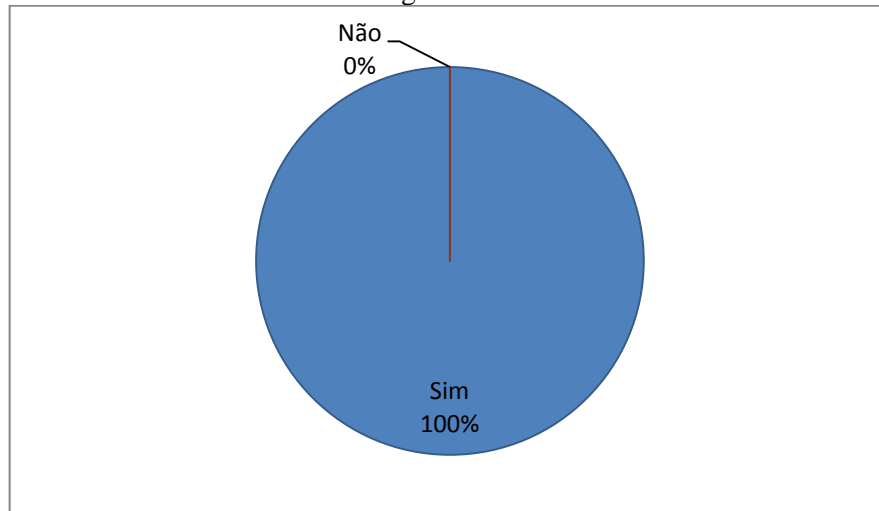
Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

Todos disseram saber da obrigatoriedade do setor de Controle no município.

5 - O Controle Interno está atuando como ferramenta de auxílio à gestão Municipal no combate aos atos de improbidade administrativa?

Sim () Não ()

Gráfico 5: Ferramenta de auxílio à gestão



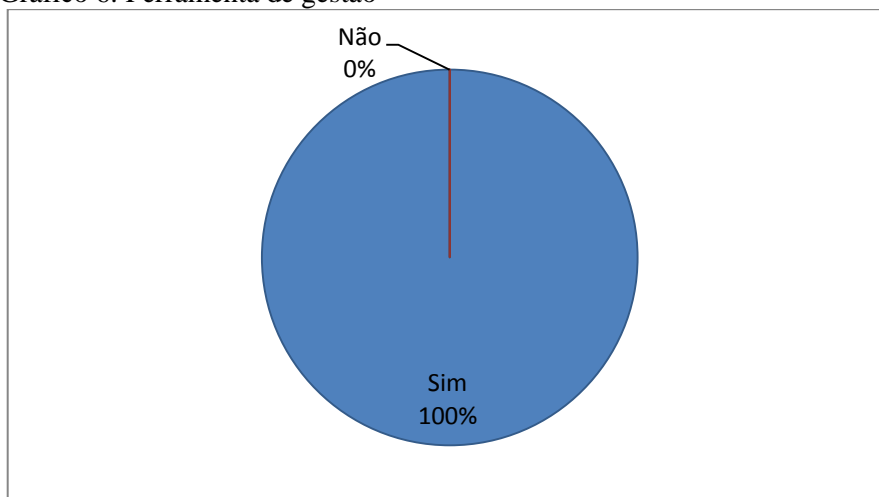
Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

Os gestores disseram que o Controle Interno tem atendido as necessidades e as expectativas no que diz respeito ao combate dos atos de improbidade administrativa.

6 - Os relatórios emitidos pelo Sistema de Controle Interno servem para tomar decisões na gestão dos recursos?

Sim () Não ()

Gráfico 6: Ferramenta de gestão



Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

Todos os entrevistados disseram que os relatórios servem de suporte para a tomada de decisão no que se refere à gestão de recursos disponíveis.

O resultado obtido, após a conclusão da coleta de dados, baseado nas respostas dos gestores entrevistados, demonstrou que todos os municípios pesquisados têm Controle Interno, dentre eles 17% das seis cidades têm um Controle Interno próprio e os 83% restantes possuem de forma terceirizada. Isso demonstra que mesmo que a maioria dos municípios em questão não possua um Controle Interno próprio, mas há uma preocupação por parte dos gestores em analisar todos os procedimentos e atos administrativos praticados pela Prefeitura e suas secretarias.

É inegável que a ausência do Controle Interno no município acarretaria possíveis prejuízos, tanto para o gestor, quanto para o erário municipal, pois são várias as pessoas que compõem uma administração. Portanto, é de grande valia um setor de Controle Interno atuante no combate aos erros e fraudes que venham prejudicar o patrimônio municipal.

Com os dados obtidos é notório que a maioria dos municípios não está atendendo a lei de forma correta, pois as entidades públicas que possuem um Controle Interno terceirizado pode até atender a demanda do gestor, mas não atenderá a legislação. Por outro lado, mostra que os gestores têm conhecimento da necessidade de um Controle Interno compondo sua administração, mesmo sendo de forma terceirizada.

O fato de o Controle Interno ser exercido por uma empresa terceirizada pode comprometer a legalidade e legitimidade dos fatos a atos administrativos praticados pela entidade pública, pois a empresa está vulnerável a subordinação por parte do gestor, esse tipo de situação fere o princípio da autonomia do Controle.

Para que o município possa atender a legislação e ao mesmo tempo suprir suas necessidades por informações é de grande relevância a criação do setor de Controle Interno como preceitua a lei, para que possa exercer suas ações de forma independente, sem que haja interferência do gestor em suas avaliações. Dessa forma, o Controle executará suas atividades de forma eficiente, eficaz e mais econômica possível, trazendo mais segurança para o gestor e para a população.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a pesquisa é notório que o município que não possui um Sistema de Controle Interno está vulnerável a erros ou, até mesmo, fraudes em seu patrimônio. A metodologia utilizada pelo Controle é de forma preventiva, ou seja, o sistema se antecipa as ações que serão praticadas pelas pessoas envolvidas na municipalidade.

O Controle trará mais segurança para o erário municipal, pois as ferramentas seguem uma sequência lógica de avaliação, bem como, a logística de trabalho. Os atos e procedimentos administrativos passarão por diversos estágios de análise para que possam ser validados pelo Controle, caso seja encontrada alguma divergência com a realidade ou alguma desconformidade com a legislação, o responsável pelo controle irá tomar as medidas cabíveis.

O município que não possui um Sistema de Controle Interno, primeiramente, não está atendendo à legislação e, em segundo lugar, está suscetível a erros e fraudes, podendo causar ônus ao gestor e, principalmente, a população, pois o gestor tem o dever de aplicar os recursos de forma eficaz, para que a população tenha suas necessidades atendidas.

Com base nos seis municípios pesquisados ficou evidente que a maior parte deles não possui um Sistema de Controle Interno como dispõe a Lei, porém, todos eles o possuem de forma terceirizada. Isso mostra que eles têm conhecimento da importância desse sistema para administração. Entretanto, o Controle por eles contratado pode até atender as necessidades gerenciais, mas não atendem à legislação.

Diante do exposto, compreende-se que o controle interno é um órgão de grande importância para a gestão de um município, no que se refere ao cumprimento da legislação e na segurança dos seus procedimentos e atos administrativos.

Dentre os autores utilizados na elaboração desse trabalho Castro e Guerra se destacam por serem especialistas na área de controle interno. Eles trazem em suas obras diversas técnicas utilizadas pelo controle, o mais completo nesse quesito é o Evandro Martins Guerra, por trazer um leque maior de ferramentas. Porém, em nenhuma das obras foi citada a análise de balanço, como forma de identificar fraudes, esse tipo de análise pode evidenciar fraudes nos registros contábeis, como mostra a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - ATRICON, pois os processos administrativos podem ser registrados na contabilidade com valores maiores do que os que passaram pelo controle interno no processo de verificação, esse tipo de fraude pode ocorrer a fim de beneficiar terceiros com o valor excedente do processo.

Portanto, o Controle Interno na administração municipal trará mais segurança ao patrimônio, ao gestor e a população, pois terão a certeza de que todas as ações estão sendo fiscalizadas por um órgão que atua de forma preventiva, a fim de garantir a aplicabilidade das leis e impedir erros e fraudes.

REFERÊNCIAS

- BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BORGES, Carlos Alberto Nunes; CAMPOS, Sandra Maria de Carvalho. **Implementação, Estudo e Avaliação dos Controles Internos**. Belo Horizonte: TCEMG, 1999.
- BOTELHO, Milton Mendes. **Manual Prático de Controle Interno na Administração Pública Municipal**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <<http://goo.gl/wUgZP>>. Acesso em: 16 nov. 2013.
- BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1994. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://goo.gl/IDPM>> Acesso em: 16 mar. 2013.
- BRASIL. Lei Complementar 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. GOVERNO FEDERAL. Disponível em: <<http://goo.gl/uTvWr>> Acesso em: 18 de março de 2014.
- BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Dispõe sobre as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://goo.gl/4E2g01>> Acesso em: 16 nov. 2013.
- CARVALHO, Jader Branco; FLORES, Paulo César. **A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal**. 4. ed. Porto Alegre: Atricon, 2007.
- CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos nos Estados, municípios e ONGs**. São Paulo: Atlas, 2008.
- CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- CAVALHEIRO, Jader Branco. FLORES, Paulo Cesar. **A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal**. 4. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Conselho Regional de

Contabilidade do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://goo.gl/7gHOFu>> Acesso em: 23 dez. de 2013.

CHAVES, Renato Santos. **Auditoria e controladoria no setor público: fortalecimento dos controles internos – com jurisprudência do TCU**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

COELHO, Jurandir. **Imprensa Oficial de Taquaritinga do Norte**. Disponível em: <<http://goo.gl/bLBu5Y>>. Acesso em: 12 mar. de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11 / Conselho Federal de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: <<http://goo.gl/yGJx32>>. Acesso em: 25 dez. de 2013.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CRUZ, Flávio da. GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila

GUERRERA, Evandro Martins. **Os controles externos e internos da Administração Pública**. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Forum, 2005.

LIMA, Diana Vaz de. **Fundamentos da auditoria governamental e empresarial: com exercícios, questões e testes com respostas, destinados a concursos públicos / Diana Vaz de Lima, Róbison Gonçalves de Castro**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LUFT, Lya. Tribunal de Contas dos Municípios. **A Importância do Controle Interno no Âmbito Municipal**. Disponível em: <<http://goo.gl/6gxq5H>> Acesso em: 23 dez. de 2013.

MORAES, Antônio Carlos Flores de. **Legalidade, Eficiência e Controle da Administração Pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

Guesdes, Enildo Marinho; et al. (org) **Padrão UFAL de normatização**. Maceió: EDUFAL, 2012. Disponível em: <<http://goo.gl/YGdM6V>>. Acesso em: 12 abr. 2014.

PETER, Maria da Glória Arrais; Marcus Vinicius Veras Machado. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2009.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. et al. **Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 11. ed. rev. , amp. e atual. São Paulo: Atlas, 2010.

ROBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral fácil**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.